



periodico bimestrale
dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti e
degli Esperti Contabili
di Siracusa
Spedizione in
Abb. postale 70%
Filiale di Siracusa
Anno XIV - N. 4
(n. 82 dalla fondazione)
Luglio - Agosto 2010

Una nuova dimora

di Antonino Trommino

L'Ordine di Siracusa ha una nuova sede.

Con l'approvazione del Bilancio Preventivo 2009, si era sostanzialmente già dato corso al progetto di trasferimento della sede, avendo constatato, a seguito dell'unificazione, che gli uffici di via Reno non potessero più soddisfare le esigenze di una vasta platea di iscritti, sia in relazione all'ubicazione che per le oggettive carenze tecnico/logistiche dei suoi interni.

Un cammino lungo e non privo di difficoltà iniziato oltre un anno addietro e conclusosi ai primi di settembre, ha comportato non solo un significativo impegno del Consiglio per la ricerca dell'immobile mediante avviso pubblico, per l'esame e l'aggiudicazione delle forniture dei nuovi arredi e delle attrezzature, per l'affidamento delle attività di progettazione e direzione lavori necessari ad una migliore distribuzione degli spazi, ma, soprattutto, ha determinato un impegno economico da parte degli iscritti che hanno consentito che questo progetto (oserei dire "sogno") si realizzasse.

Anche l'ubicazione è stata scelta con cura, valorizzando l'aspetto strategico della posizione, nello stesso immobile del Concessionario per la Riscossione ed a due passi dal Tribunale e dall'Agenzia Entrate, con l'auspicio che i colleghi tra un adempimento e l'altro possano trovare il "conforto" della "casa comune degli iscritti".

Un vivo ringraziamento va dunque a Voi Colleghi, che avete dato fiducia al vostro Consiglio, il quale, al di là di aver dotato gli uffici di attrezzature tecnologicamente avanzate ed aver arredato gli ambienti con particolare cura, ha inteso dare alla nuova sede un valore diverso da quello prettamente materiale.

Sono certo, infatti, come in più occasioni esternato dal nostro Presidente, che riconoscerete nella nuova sede la sede di tutti, al servizio delle vostre esigenze, non solo istituzionali ma anche operative, nella quale, in spazi opportunamente progettati, l'Ordine e l'Isritto possano coabitare nel comune interesse, affrontando più da vicino, giorno dopo giorno, tutti gli aspetti della nostra difficile professione.

sommario

- 2 **E**tica: un valore irrinunciabile
di Massimo Conigliaro
- 3 **U**na statua per la libertà
di Giovanni Stella
- 4 **P**arere dei revisori dei conti sullo stato di attuazione dei Programmi
di Alberto Depetro
- 7 **S**tudi di settore: escluse le imprese in crisi
di Attilio Romano
- 10 **G**iurisprudenza tributaria
- 17 **I**nvestimenti per innovazione delle imprese
di Salvatore Amore
- 19 **O**MESSO versamento iva penalmente rilevante
di Salvatore De Benedictis

L'etica: un valore irrinunciabile, un segno distintivo

di Massimo Conigliaro

Parlare di etica è politicamente corretto ed incontra lo scontato consenso degli interlocutori. La vera sfida è mettere in pratica, tutti i giorni, azioni in linea con quanto si teorizza.

L'etica è definita – nel linguaggio filosofico – come quella dottrina o riflessione speculativa intorno al comportamento pratico dell'uomo, soprattutto in quanto intenda indicare quale sia il vero bene e quali i mezzi atti a conseguirlo, quali siano i doveri morali verso sé stessi e verso gli altri, e quali i criteri per giudicare sulla moralità delle azioni umane.

Non vi è dubbio che troppe volte i principi etici si scontrino, nella realtà, con esigenze di carattere pratico: a quel punto si impongono delle scelte difficili, che richiedono riflessione, ma sulle quali non dovremmo avere molte incertezze. Infatti, il dilemma di cosa fare di fronte ad un problema, con risvolti di carattere pratico opposti rispetto ai principi ed alle regole che ciascuno si è imposto, dovrebbe essere risolto, facilmente, agendo secondo coscienza.

Nella vita professionale, i problemi legati al rispetto dei principi etici possono addirittura aumentare. È vero però che lealtà, correttezza, diligenza, professionalità, competenza, indipendenza, costituiscono soltanto alcuni degli elementi irrinunciabili della nostra attività di professionisti. Ciascuno di noi ha l'obbligo di difendere gli interessi dei clienti nel miglior modo possibile, nei limiti del mandato e

nell'osservanza della legge e dei principi deontologici; si astiene dal consigliare consapevolmente azioni inutilmente dannose e dal suggerire comportamenti, atti o negozi illeciti, o peggio fraudolenti. Così come irrinunciabile è la difesa della propria libertà da pressioni e condizionamenti esterni ed il mantenimento della propria indipendenza nei confronti dei poteri forti, delle istituzioni, dei terzi.

Regole di comportamento che vanno oltre la deontologia e che diventano il biglietto da visita di ciascuno di noi. Valori etici e i principi deontologici cui si ispira la nostra azione professionale, al fine di affermare l'affidabilità e l'integrità della nostra reputazione nonché di tutelare i legittimi interessi del mercato e dei terzi, che fanno affidamento sul nostro giudizio professionale e sulla nostra indipendenza.

Ed ecco allora l'importanza di codificare i valori e principi ai quali il dottore commercialista uniforma le proprie attività, le operazioni, i comportamenti ed i rapporti, sia all'interno sia all'esterno del proprio studio.

Un Codice da consegnare ad ogni cliente al momento di inizio del rapporto professionale così da chiarire subito che siamo professionisti che non scendono a compromessi e che hanno regole di condotta inderogabili, alle quali uniformano le proprie azioni professionali.

Un Codice Etico come elemento irrinunciabile per distinguerci, come segno distintivo, come garanzia di serietà nei confronti dei terzi e delle istituzioni.

il dottore commercialista PROFESSIONE E CULTURA

Bimestrale dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti e degli Esperti Contabili
di Siracusa

Direttore
Gaetano Ambrogio

Direttore Responsabile
Massimo Conigliaro

Editore
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di Siracusa

Consiglio dell'Ordine di Siracusa

Presidente
Gaetano Ambrogio

Vice Presidente
Alfio Pulvirenti

Segretario
Dino Faranda

Tesoriere
Antonino Trommino

Consiglieri
Rosario Bongiovanni
Giuseppe Cirasa
Massimo Conigliaro
Salvatore De Benedictis
Salvatore Geraci
Salvatore Spadaro
Roberto Zappalà

Redazione e Amministrazione
Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Siracusa
Viale S. Panagia, 141/E - 96100 SIRACUSA
Tel. 0931 64354 - Fax 0931 1846404
www.odcecsiracusa.it
mail: segreteria@odcecsiracusa.it

Composizione e Stampa
Marchese Arti Grafiche - Via Maestranza, 50
Tel. 0931. 61603 - 96100 SIRACUSA
Reg. Trib. di Siracusa n. 2/97 del 12/2/1997
Riproduzione Riservata - Diffusione gratuita

*Gli articoli esprimono esclusivamente
il pensiero personale degli autori
e non impegnano in alcun modo il giornale*
Numero chiuso in tipografia il 30/09/2010
Tiratura: 1500 copie

Una statua per la libertà

di Giovanni Stella

I grattacieli di Manhattan alla mia destra vivevano in un'atmosfera surreale. La folta foschia nebbiosa li avvolgeva interamente, lasciando intravedere quei giganti – uno accanto all'altro, a centinaia, toccare le nuvole – fra realtà e finzione, certezza e sogno.

Venivo dal cuore della fifth Avenue, m'ero imbarcato sul traghetto che conduce alla statua della libertà, eppure quella visione mi faceva porre in dubbio l'esistenza stessa di ciò che vedevo da giorni e avevo lasciato qualche minuto prima. Ma la realtà è quella che si vede? E con quali occhi? Quelli della mente forse sono i più adatti.

Intanto imbacuccato come mai – giaccone a vento, sciarpa, guanti, cappello ... – voltando lo sguardo a sinistra, alta e nebulosa anch'essa ma, via via avvicinandosi sempre più, chiara e maestosa, quasi fosse emersa come Anadiomene dal mare e non ivi collocata, vedevo la statua della libertà dal tipico colore verde, a cagione dell'ossidazione del rame con cui è stata realizzata. Un colore preannunciato, tanto da indurre gli ingegneri dell'epoca a suggerire alle maestranze di urinare sul rame, per anticiparne il fenomeno chimico di ossidazione a contatto con gli agenti atmosferici.

Avvicinandoci man mano sempre più, non potei fare a meno di ripetere a voce alta il noto verso dantesco "libertà vo cercando ch'è sì cara/come sa chi per lei vita rifiuta".

Libertà bene supremo dell'uomo, che, pur di conquistarla, non esita a porre a rischio la vita stessa.

Quanti uomini nei secoli sono morti per la conquista della libertà, propria e altrui!

Questo il senso del pensiero del sommo poeta, questo il sogno e l'aspirazione di tutti, questo il simbolo e il messaggio che la statua collocata nella baia di New York fornisce.

Il pieghevole distribuito all'ingresso infatti spiega che, concepita come raffigurazione della libertà politica e come un dono di amicizia fra nazioni, "La libertà che illumina il mondo è diventata un simbolo per chi è ancora in cerca di libertà e di prospettive".

L'opera, dono dei francesi al popolo americano, fu ideata dallo scultore francese Frédéric-Auguste Bartholdi, che dedicò 21 anni alla realizzazione. La struttura interna in ferro fu progettata da Gustave Eiffel, ideatore della torre parigina. La statua ha il braccio destro issato in aria e con la mano regge la torcia. Sulla testa c'è una corona con sette raggi, che rappresentano i sette mari e i sette continenti.

Imponenti le misure di sicurezza, prima per accedere allo imbarco del traghetto, poi per accedere al basamento della statua. Due capannoni prefabbricati muniti di metal

detector e ogni altro sofisticato sistema: dopo il controllo di routine simile a quello degli aeroporti, si entra in una cabina per un ulteriore controllo elettronico con spruzzo in tutto il corpo di un materiale di ignota fattura e finalità.

Va detto che un po' in tutta New York si vive questo clima di controlli a ogni piè sospinto, una vera e propria sindrome dell'attentato, ma qui è veramente esagerato. Lo stesso accade per accedere e salire in alto all'Empire State Building.

Prima i visitatori erano ammessi fino alla corona, salendo 354 gradini, ma dopo l'11 settembre 2001 è visitabile solo il basamento, per la cui realizzazione si rese necessaria la più grande colata di cemento dell'epoca.

L'opera fu inaugurata nel 1886 dal presidente statunitense Grover Cleveland.

Alla base c'è un interessante museo su tutta la storia della statua, poi 156 gradini conducono alla terrazza circolare che fa da perimetro al basamento e da cui si gode una vista unica.

Ancora da lassù i grattacieli di Manhattan, proprio dirimpetto, continuavano quella visione anzi descritta che li faceva vedere e non vedere, facendo quindi riproporre la domanda se si trattava di realtà o frutto di invenzione creativa della mente.

Il freddo era secco, ancora più intenso di prima, circostanza che non mi ha impedito di togliere i guanti, telefonare in studio per gli aggiornamenti quotidiani e rendere partecipi le colleghe di quanto i miei occhi stavano vedendo.

Al ritorno il traghetto si fermò a Ellis Island, che sta a metà strada tra la statua della libertà e il molo d'attracco a Manhattan.

L'isola è un interessantissimo museo degli immigranti, custodito nell'enorme edificio che servì da dormitorio, da ufficio immatricolazioni (la Registry Room), da stanza bagagli (bellissimi tutti quelli ancora custoditi). Da quell'edificio, al cui molo attraccavano le navi provenienti da lontano, in esercizio fino al 1954, sono passati circa 12 milioni di persone.

Oggi tutto è lasciato come allora; sono state aggiunte tabelle, prospetti, plastici e quant'altro serve a rendere l'idea della immigrazione in America distribuita per decenni e stati di provenienza. Dai dati si nota anche il notevole contributo fornito dall'Italia.

Il self-service, realizzato recentemente, mi rifocillò dal freddo. Il traghetto mi riportò al molo di attracco e ora i grattacieli assumevano una veste reale mentre, viceversa, lontana, avvolta nella nebbia, sbiadita, mettendone in forse la reale esistenza, appariva la statua e con essa la libertà.

Il parere dei revisori dei conti negli enti locali sullo stato di attuazione dei Programmi e sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio

di **Alberto Depetro**

Componente Commissione Nazionale Enti locali CNDCEC

Anche quest'anno a settembre i revisori dei conti negli enti locali sono stati chiamati ad esprimere il loro parere sulla proposta che l'Organo consiliare, ai sensi dell'art. 193 del Tuel, deve formalmente deliberare per assolvere a due adempimenti:

1. effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei "programmi" ;
2. verificare il permanere degli equilibri di bilancio.

Il primo adempimento di **ricognizione dello stato di attuazione dei Programmi** è legato alla fase della "Programmazione pluriennale" che vede una corretta rappresentazione nella predisposizione di un documento: la "*Relazione Previsionale e Programmatica*"; in tale documento dovrebbero essere definiti tutti i *Programmi* che l'Organo Amministrativo vuole raggiungere nel medio periodo di tre anni.

Per meglio comprendere quanto accennato si fa un passo indietro per cercare di chiarire e meglio inquadrare i concetti legati alla programmazione, da cui scaturisce la definizione dei "Programmi" che sono oggetto di verifica e di cui si dovrebbe controllare il grado di attuazione.

In teoria ciascun ente locale dovrebbe sviluppare **tre livelli di programmazione** e per ciascuno di essi produrre dei documenti, in particolare:

- a livello di **Pianificazione strategica** (che si riferisce ad una programmazione di lungo periodo di cinque anni), il primo documento che si predisponde è il "*Programma amministrativo del Sindaco*" e da questo si dovrebbero estrapolare le "*Linee programmatiche*", che individuano gli obiettivi strategici e le finalità sociali, raggruppate per macro aree, che si vogliono raggiungere durante l'intero mandato; dalle *Linee programmatiche* si dovrebbe predisporre il "*Piano generale di sviluppo*", dove vanno verificate le reali possibilità

dell'ente e cioè la capacità di reperire risorse da destinare sia alla parte corrente che a quella degli investimenti;

- a livello di **Programmazione pluriennale** (che si riferisce ad una programmazione di medio periodo di tre anni), partendo dagli "obiettivi strategici", individuati nella fase della Pianificazione, si predispone quello che dovrebbe essere il documento più importante della programmazione: la "*Relazione Previsionale e Programmatica*". In tale documento i suddetti obiettivi strategici vengono tradotti in "*Programmi*", raggruppati per ambiti funzionali o aree tematiche, e ciascuno di essi può eventualmente scomporsi in più "*Progetti*";
- a livello di **Programmazione annuale** o gestionale (che si riferisce alla programmazione dell'esercizio in corso), vanno predisposti il "*Piano Dettagliato degli Obiettivi*", che descrive gli obiettivi gestionali da raggiungere nella durata dell'esercizio, ed il "*Piano Esecutivo di Gestione*", che assegna ai suddetti obiettivi le risorse umane, strumentali e finanziarie per raggiungerli.

Sintetizzando, si può dire che nella *fase della Pianificazione* in generale si individuano gli "obiettivi strategici" che rappresentano il "fine" che si vuole raggiungere, in quanto ritenuto socialmente o politicamente rilevante, invece nella *fase della Programmazione* si definiscono i "Programmi" che rappresentano lo "strumento" operativo scelto dall'Amministrazione per raggiungere un determinato obiettivo, i Programmi sono cioè il "mezzo" per raggiungere il fine.

Si è finora cercato di inquadrare, a livello di programmazione, dove sono definiti i Programmi, ma si deve meglio indicare cosa essi rappresentano: all'art. 165 del Tuel si definisce il **Programma** come un **complesso coordinato di attività** relative ad **opere da realizzare** e interventi diretti ed indiretti, non solo finanziari, **per il raggiungimento di un fine prestabilito**.

Spesso mancano negli enti locali le risorse umane con una “cultura della programmazione” e conseguentemente mancano gli Uffici che dovrebbero dedicarsi per tutto l’anno all’attività di *programmazione* ed al *controllo di gestione*. Manca in pratica chi sviluppa la sequenza logica degli atti dalla Pianificazione strategica alla Programmazione pluriennale per tradurli, in fine, nella Programmazione annuale.

Negli enti locali il livello della *Pianificazione strategica* spesso è quasi inesistente e quello della *Programmazione pluriennale*, che si traduce nella predisposizione della *Relazione Previsionale Programmatica* che dovrebbe contenere tutti i *Programmi* da realizzare nel triennio, viene spesso assolto in maniera primordiale con l’adozione di “espedienti”, nonostante la R.P.P. sia un documento da produrre obbligatoriamente al momento dell’approvazione del Bilancio di previsione ed il suo contenuto lo porterebbe ad essere il documento più importante della programmazione in generale.

L’espediente che spesso si adotta negli enti locali per redigere la *Relazione Previsionale Programmatica* e per definire i *Programmi* è quello di farli coincidere con le dodici “Funzioni”, che contabilmente rappresentano nella parte della Spesa le *tipologie di attività caratteristiche* esercitate dagli enti. Tale soluzione però male rappresenta la personalizzazione degli obiettivi e della attività che l’ente vuole realizzare, riducendo il *Programma* ad una generica ed estrema sintesi descrittiva della *Funzione* ed a una rilevazione meramente numerica degli stanziamenti di spesa.

Ma è anche vero che se a monte non sono stati definiti gli obiettivi strategici da raggiungere con le *Linee programmatiche* e non è stato predisposto alcun *Piano generale di sviluppo*, rapportando tali obiettivi alle reali risorse disponibili nell’ente, non si possono poi inventare i *Programmi* in sede di predisposizione della *Relazione Previsionale e Programmatica*.

Pertanto **ha un senso parlare di ricognizione dello stato di attuazione dei Programmi quando questi realmente esprimono le attività da realizzare per raggiungere un fine prestabilito** e si prende atto del grado di realizzazione degli stessi; ma se i

Programmi in maniera generica nella *Relazione Previsionale e Programmatica* si sono fatti **coincidere con le Funzioni, si riduce a prendere atto degli stanziamenti finanziari inizialmente approvati per ciascuna Funzione ed a costatarne il loro grado di utilizzo nel corso dell’esercizio**: maggiori sono le somme utilizzate e maggiore sarà il grado di realizzazione dei Programmi.



Il secondo adempimento che i Revisori dei conti negli enti locali sono stati chiamati ad assolvere nel mese di Settembre, sempre ai sensi dell’art. 193 del Tuel, è quello relativo alla predisposizione di una apposita relazione alla proposta di Deliberazione di Consiglio sulla **verifica del permanere degli equilibri di bilancio**.

Tale adempimento deriva dal fatto che la contabilità che si adotta negli enti locali è una contabilità finanziaria che funziona a “partita semplice”, cioè movimentata una sola Sezione alla volta, o la parte dell’Entrata o quella della Spesa, e, per evitare che si creino situazioni di *sbilanciamento finanziario* tra le due parti, necessita periodicamente verificare il mantenimento del “pareggio finanziario” e degli “equilibri stabili” di bilancio.

È importante quindi chiarire cosa si intende con i concetti di *Pareggio finanziario* e di *Equilibri stabili* nel Bilancio finanziario di un ente locale affinché si possa assolvere alla suddetta verifica per il rispetto dell’adempimento normativo.

Il *Pareggio finanziario* garantisce l’equilibrio generale del bilancio in quanto prescrive che la somma di tutte le *previsioni di entrate* deve essere uguale alla somma di tutte le *previsioni di spesa*. Il rispetto del pareggio finanziario va assicurato sia in sede di previsione che durante la gestione.

Nella pratica va verificato che nel Bilancio Annuale di previsione il totale degli stanziamenti della “competenza” dei sei Titoli delle Entrate deve essere uguale al totale degli stanziamenti della “competenza” dei quattro Titoli della Spesa. Tale pareggio va sempre garantito, anche quando si apportano variazioni al Bilancio di previsione:

$$E (\text{Tit. I, II, III, IV, V e VI}) = S (\text{Tit. I, II, III e IV})$$

Gli *Equilibri Stabili* del bilancio individuano

enti locali

gli equilibri da mantenere in ciascuna delle quattro parti in cui è idealmente articolato il Bilancio annuale di previsione degli enti locali:

- parte corrente, che si riferisce alla gestione ordinaria dell'ente;
- parte degli investimenti, che si riferisce alla gestione degli investimenti dell'ente;
- parte dell'indebitamento a breve, che si riferisce alla gestione dei prestiti a breve dell'ente;
- parte dei Servizi per conto di terzi, che si riferisce alla gestione di Servizi svolti per conto di terzi.

L'**equilibrio corrente** si realizza quando i primi tre Titoli delle Entrate correnti sono uguali o superiori al Titolo primo delle Spese correnti sommate alla quota capitale delle rate di ammortamento dei mutui:
 $E (\text{Tit. I, II e III}) = S (\text{Tit. I}) + K (\text{Tit. III, int. 3, 4 e 5})$

L'**equilibrio degli investimenti** si realizza quando ad ogni Spesa in conto capitale del Titolo II corrisponda uno o più stanziamenti di Entrate derivanti o da alienazioni o da trasferimenti di capitale del Titolo IV delle Entrate o da assunzioni di mutui del Titolo V delle Entrate, sommato all'eventuale avanzo d'amministrazione degli esercizi precedenti applicato al bilancio:

$$E (\text{Tit. IV e Tit. V}) + \text{Avanzo} = S (\text{Tit. II})$$

L'**equilibrio dell'indebitamento a breve** si realizza quando le entrate derivanti da accensioni di prestiti a breve del Titolo V delle Entrate, categorie 1 e 2, sono uguali alle spese per il rimborso di prestiti a breve del Titolo III della Spese, interventi 1 e 2 :

$$E (\text{tit. V, cat. 1 e 2}) = S (\text{Tit. III, int. 1 e 2})$$

L'**equilibrio dei Servizi per conto di terzi** si realizza quando le entrate da servizi per conto di terzi corrispondono alle correlate voci di spesa, per le quali si iscrive contemporaneamente un credito ed un debito:

$$E (\text{Tit. VI}) = S (\text{Tit. IV})$$

Verificare il permanere degli equilibri di bilancio, così come richiesto dall'art. 193 del Tuel, significa verificare, in **ciascuna delle quattro parti in cui si articola il Bilancio annuale**, che gli stanziamenti iniziali delle previsioni di entrate e

quelle di spesa, **a seguito della gestione**, riescano a mantenere sempre il loro equilibrio.

Nel momento in cui una entrata non si realizza nella misura prevista o una spesa non si effettua nel limite previsto ed autorizzato, si determina uno *squilibrio* di quella parte di Bilancio in cui la previsione non è stata rispettata.

La "parte corrente" del Bilancio è quella in cui più facilmente si può rilevare uno squilibrio se la programmazione non è stata capace di rappresentare le entrate in maniera veritiera e le spese in maniera congrua.

Nel caso in cui si dovesse rilevare un **disavanzo**, di *amministrazione* o di *gestione*, l'art. 193, commi 2 e 3, del Tuel, impone che l'Organo consiliare adotti i necessari provvedimenti per il **ripristino degli equilibri finanziari** utilizzando, per l'anno in corso e per i due successivi, tutte le entrate e le disponibilità, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle aventi specifica destinazione per legge, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili.

Negli enti locali la periodicità con cui il Collegio dei revisori deve effettuare le verifiche relative al permanere degli equilibri di bilancio è stabilito nei Regolamenti di contabilità di ciascun ente, la norma però impone di procedere formalmente alla suddetta verifica "almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno".

È facilmente comprensibile che **uno dei compiti più importanti dei Revisori dei conti** negli enti locali è proprio quello di **verificare il permanere dei suddetti equilibri finanziari** in quanto se compromessi l'ente rileva un disavanzo, e se questo poi non si riesce a recuperarli nei periodi successivi, può portare l'ente anche allo "stato di dissesto"; quindi al di là dell'obbligo formale da effettuare entro settembre, la suddetta verifica va **costantemente attenzionata** e, nel caso in cui si rilevino situazioni che possono determinare uno squilibrio finanziario, vanno immediatamente effettuate le comunicazioni agli Organi competenti.

Nulli gli accertamenti induttivi fondati su medie di ricarico applicate ad aziende in crisi

Studi di settore: escluse le imprese in crisi!

di **Attilio Romano**¹

La circolare **22 settembre 2010, numero 10**, diffusa dalla Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro, richiamando la sentenza 7.09.2010, n. 19136 della Cassazione, ha sancito che sono nulli gli accertamenti induttivi fondati sullo scostamento dagli studi di settore delle medie di ricarico applicate da un'azienda in crisi. L'applicazione degli studi dovrebbe quindi essere esclusa nei periodi di difficoltà dell'azienda.

La sentenza di Cassazione n. 19136 – 10, depositata il 7 settembre 2010

La prima parte dello studio elaborato dalla Fondazione dei Consulenti del lavoro, riprende alcune delle osservazioni formulate dai Giudici del Supremo Collegio in ordine all'applicazione degli studi di settore alle imprese che si trovano in situazione di disagio economico.

In sostanza, con la recente sentenza è stato affrontato e risolto il tema dell'applicabilità degli studi di settore nelle realtà imprenditoriali che vivono una crisi economica.

L'interpretazione giurisprudenziale risulta conforme al contenuto normativo delle disposizioni che disciplinano l'applicazione degli studi di settore; infatti, la lettera c) del comma 4 dell'articolo 10 della legge 146/1998, prevede quale causa di esclusione dell'applicazione degli studi di settore il **non normale svolgimento delle attività di impresa**.

Con riferimento a tale disposizione, i modelli degli studi individuano alcune delle ipotesi per le quali l'Agenzia delle Entrate ritiene soddisfatto il requisito del non normale svolgimento delle attività.

Ma tali ipotesi, come espressamente indicato, costituiscono scenari esemplificativi e non esaustivi dei casi di anormalità nello svolgimento delle attività di impresa o di lavoro autonomo. E', quindi, in tale scenario che si inserisce il chiarimento contenuto nella sentenza in argomento, che prevede tra le ipotesi di non normale svolgimento delle attività di impresa anche la fattispecie della **"crisi aziendale"**.

Tanto premesso, la sentenza della Suprema Corte, senz'altro apprezzabile, ha indotto la Fondazione ad alcune riflessioni e considerazioni di carattere operativo.

Definizione di "crisi aziendale"

Se l'impresa in crisi è esclusa dall'applicazione degli studi di settore, lo studio si interroga su come e quando la stessa possa essere definita tale e su quali possano essere gli elementi che identificano tale fenomeno di criticità, tali da escludere l'applicazione dell'accertamento da studi.

Non risulta agevole, infatti, individuare uno o più parametri *"stabili"* con cui delimitare con attendibilità il perimetro entro il quale una impresa si può considerare in "crisi", in modo da escludere l'applicazione dei risultati di Gerico.

Dall'analisi dell'attuale impianto normativo, con particolare attenzione alle indicazioni contenute nelle istruzioni ai modelli degli studi di settore,

¹ Articolo tratto dal sito www.commercialistatelematico.it per gentile concessione dell'editore, che si ringrazia.

diritto e fisco

sembrano essere due le soluzioni che emergono e che gli operatori, qualora rilevino fenomeni di crisi con riferimento alla propria impresa, possono adottare:

1. Indicare in dichiarazione dei redditi nel campo “*cause di esclusione dall’applicazione dei parametri e dagli studi di settore*”, il codice 7 rubricato “*Altre situazioni di non normale svolgimento dell’attività*”; compilare ed inviare il modello dello studio di settore, avendo cura di indicare, nel campo *note aggiuntive* la motivazione che ha impedito lo svolgimento dell’attività economica in maniera regolare ⁽²⁾.
2. Compilare gli studi di settore senza indicare alcuna causa di esclusione, assoggettandosi così al test di congruità e indicare nel campo *note aggiuntive* gli elementi rappresentativi e descrittivi della crisi aziendale esprimendo, laddove possibile, gli effetti negativi sulla determinazione dei ricavi ⁽³⁾.

Evidentemente, la scelta tra l’una o l’altra strategia sarà adottata in funzione della consapevolezza che il contribuente maturerà in ordine all’efficacia persuasiva (in contraddittorio prima e in giudizio poi), circa la dimostrazione della propria situazione di crisi.

Ad esempio, una riduzione significativa del MOL (margine operativo lordo), in presenza di una riconversione produttiva, potrebbe non essere necessariamente significativa di una crisi in atto. Solo negli anni successivi il permanere di risultati negativi comproverebbe la crisi dovuta, ad esempio, alla necessità, nell’anno in cui il MOL ha iniziato a contrarsi, di riconvertire la produzione a causa del crollo del mercato di riferimento per i più svariati motivi (superamento tecnologico del

prodotto, ingresso nuovi concorrenti maggiormente organizzati, etc.)

Dunque, basarsi sul risultato del MOL nell’ipotesi descritta, potrebbe esporre il contribuente ad accertamento da parte dell’agenzia delle entrate che potrebbe, peraltro, trovare conferma in giudizio laddove la commissione dovesse ritenere non sussistente una situazione di anormalità “sufficiente” a giustificare l’esclusione.

In tali casi la Fondazione studi suggerisce al contribuente, in via prudenziale, la compilazione dello studio ed esponga nelle note aggiuntive le argomentazioni che descrivano la situazione critica e di anormalità.

L’ipotesi di “sospensione dell’attività”

Il fenomeno della crisi va, comunque, considerato sussistente in tutte le ipotesi di sospensione dell’attività. Una sospensione che non sia meramente occasionale o programmata dell’attività aziendale, costituisce evidentemente una condizione di non normalità nell’esercizio delle attività medesima, che giustifica uno scostamento anche sensibile dai risultati parametrici.

D’altra parte, gli studi di settore sono calibrati in funzione della struttura produttiva del contribuente e in ragione del settore economico di appartenenza.

Ebbene, tale struttura produttiva, il più delle volte, è caratterizzata da elementi di rigidità quali, ad esempio:

- i beni strumentali,
- i finanziamenti da terzi,
- alcune spese di carattere produttivo;
- la gestione del personale.

² In tal caso il contribuente dichiara la sussistenza di un’ipotesi di esclusione dall’applicazione degli studi di settore che, qualora dovesse essere ritenuta come non sussistente, determina l’applicazione delle conseguenti sanzioni amministrative e obbliga il contribuente ad un contenzioso tributario con l’obiettivo di vedere confermata l’esclusione da studi e disconosciuta la pretesa dell’amministrazione finanziaria.

³ Per la non congruità l’ufficio, anche ai fini della selezione della posizione da sottoporre a controllo, dovrà comunque preventivamente e obbligatoriamente valutare quanto indicato nelle note aggiuntive.

Di conseguenza, la sospensione dell'attività produttiva nel corso del periodo di imposta genera una situazione di anormalità, alterando le incidenze dei fattori produttivi, che ben potrebbe giustificare lo scostamento dai ricavi stimati da Gerico.

Dunque, quando la crisi di impresa si manifesta mediante una sospensione delle attività produttiva è da ritenersi, prosegue lo studio, che ci si trovi di fronte ad una evidente situazione di esclusione dell'applicazione degli studi di settore, tale da consentire in via preventiva, in sede di compilazione delle dichiarazioni dei redditi, di avocare l'ipotesi di esclusione.

A tale proposito è tuttavia necessario munirsi di elementi di prova ineccepibili. In tale senso è stato chiarito che, quando la sospensione dell'attività d'impresa determina l'ammissione alle procedure di CIG, CIGS o di licenziamenti collettivi e di mobilità, la situazione di criticità che perfeziona l'ipotesi di esclusione dagli studi di settore, è valutata ed accertata, nelle opportune sedi, dagli Enti a ciò demandati.

Tali procedure sono riconosciute solo se l'Ente preposto accerti la situazione di crisi. Il perfezio-

namento delle specifiche procedure che passano sotto l'attenta analisi di funzionari ministeriali costituisce prova certa e diretta della sussistenza della crisi. Ne deriva quindi che i contribuenti che in un determinato periodo di imposta ottengono il riconoscimento di una di tale procedure (che trovi causa di concessione in fenomeni di crisi aziendale) risultano legittimati a porsi tra le ipotesi di esclusione per non normale svolgimento delle attività.

Conclusioni

In definitiva, conclude la Fondazione dei Consulenti del lavoro, come sarebbe opportuno, nell'ambito dell'approvazione delle istruzioni dei modelli con riferimento al periodo di imposta 2010, rivedere le cause di esclusione dagli studi di settore per individuare nuove e codificate ipotesi, con particolare riferimento alle condizioni di non normale svolgimento delle attività produttive, al fine di adeguare le stesse ai cambiamenti economico sociali intervenuti negli ultimi anni.

COLLABORATE AL GIORNALE!
Notizie, articoli, sentenze di interesse generale
sono graditi e possono essere inviati a
segreteria@odcecsiracusa.it

IL MASSIMARIO DELLA GIURISPRUDENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE SICILIANA

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE
DELLA REGIONE SICILIA, ANNO 2009, A CURA DELL'UFFICIO DEL
MASSIMARIO DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SICILIA

(3^a PARTE)

CREDITI D'IMPOSTA

vitabile per fatti non addebitabili al cittadino.

Sentenza N. 74 del 28/01/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez.30 –
(Pres. Pellegrino – Rel. Tumbiolo)

È illegittimo l'avviso di recupero motivato "per relationem" con un P.V.C., quando quest'ultimo non rechi le indicazioni indispensabili a rendere comprensibili le singole note di rettifica: ne consegue che l'avviso risulta indeterminato nell'oggetto, carente di motivazione ed è quindi illegittimo.

Sentenza N. 21 del 25/02/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez.30 –
(Pres. Zingale – Rel. Tumbiolo)

Legittimamente l'Amministrazione Finanziaria dispone la decadenza quale sanzione conseguente alla omessa denuncia corredata dalla documentazione dell'adempimento degli obblighi imposti per la fruizione del beneficio, rinvenendo in tale adempimento un vero e proprio onere a carico del contribuente.

Sentenza N. 68 del 10/06/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 30
(Pres. Zingale – Rel. Liguori)

Nel caso in cui l'utilizzo del credito sia avvenuto lo stesso giorno in cui il decreto legge N. 253/2002 fu pubblicato sulla gazzetta ufficiale, risultano inapplicabili le relative sanzioni, stante il superamento della irrilevanza dell'ignoranza della legge, sancito dall'art. 6 comma 4° del DLG 472/97, in quanto l'ignoranza di tale legge fu ine-

Sentenza N. 163 del 20/10/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 28
(Pres. Alesso – Rel. Ragusa)

Poiché le norme tributarie non possono esplicitare effetti retroattivi e non possono prevedere nuovi adempimenti a carico dei contribuenti se non dopo il sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore, non può essere disposta l'immediata sospensione del diritto al credito d'imposta, che ha originato in capo ai contribuenti l'obbligo (non esistente prima dell'emanazione della sospensione del diritto alla compensazione) di versamento di una maggiore imposta, né può essere riconosciuta la retroattività degli effetti delle disposizioni di cui all'art. 62 della L. N. 289/02, le quali, pur essendo entrate in vigore dall'1/01/2003, hanno esteso i loro effetti al periodo antecedente. Diversamente argomentando si realizzerebbe l'illegittima disparità di trattamento tra i contribuenti che hanno già consumato l'intero credito d'imposta e quello che, pur avendo conseguito il diritto al credito con il regime automatico e, quindi, in epoca anteriore alla data dell'8/07/2002 (vedi: D.L. 138/2002), non hanno ancora usufruito dell'intero credito.

SOCIETÀ ED ENTI COMMERCIALI

Sentenza N. 83 del 05/05/2008

Comm. Trib. Prov. Enna – Sez. 1
(Pres. Raffiotta – Rel. Falzone)

Ai sensi dell'art.62 – comma 3° e 95 – comma

2° - del DPR n. 917/1986 e per il principio di cassa sono deducibili i costi per i compensi degli amministratori con imputazione nell'anno d'imposta in cui è avvenuto l'effettivo pagamento sempre che sia fornita dalla società contribuente la prova documentale di detti pagamenti.

ACCERTAMENTO IMPOSTA SUI REDDITI

COMPETENZE E POTERI UFFICI

Sentenza N. 9 dell'11/02/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 30
(Pres. Zingale – Rel. Liguori)

In materia di accertamento deve ritenersi imprescindibile che l'Ufficio preliminarmente esperisca le indagini previste dall'art.32 DPR 600/73 e art.51 del DPR 633/1972 dalle quali devono emergere differenze sostanziali tra i dati raccolti e quelli contabilizzati dichiarati dal contribuente: i parametri non possono costituire essi stessi elementi sufficienti per motivare l'accertamento. In difetto non può pretendersi "la prova negativa" da parte del contribuente e l'accertamento deve ritenersi carente dei presupposti di legge.

Sentenza N. 130 del 29/09/2008

Comm. Trib. Prov. Enna – Sez.3
(Pres. Muscarà – Rel. Muscarà)

Per gli accertamenti basati su movimenti bancari necessita il contraddittorio dettagliato per ogni movimento e/o operazione per poi potere usare il risultato ai fini dell'accertamento avente carattere di specialità che consiste nel fatto che, sui singoli versamenti o prelevamenti, la legge radica presunzioni di ricavi alquanto gravosi, se li si considera nella loro globalità. Peraltro detti accertamenti fondati sull'acquisizione di dati (con verbali di cui la controparte ha diritto di avere copia) vanno effettuati con modalità che sono attribuite specificamente dalle norme legislative agli Uffici e non agli Organi Ispettivi, alternativi e verificatori che hanno solo il dovere di rilevare in modo completo dati ed elementi. (Art. 32 DPR 600/1973 e artt. 38 – 39 – 40 e 41 TUIR 917/1986 e artt.54 e 55 DPR 633/1972).

Sentenza N. 149 del 06/10/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 28
(Pres. Marletta – Rel. Mineo)

È valido l'avviso di accertamento emesso sulla base di dati bancari acquisiti legittimamente dalla GG.FF. in esecuzione dell'autorizzazione rilasciata dal P.M. (art. 33 comma 3° DPR N. 600/73, art. 63 comma 1° DPR 633/72 e modifica ex art. 23 DLG 10/03/2000 N. 74).

LIQUIDAZIONE DELLE DICHIARAZIONI

Sentenza N. 35 del 13/03/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 2
(Pres. Farsaci – Rel. Puglisi)

In caso di omesso o carente versamento rilevato dall'Ufficio con il controllo effettuato sulla dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'art. 36 bis comma 1° DPR 600/73, la relativa cartella di pagamento deve essere notificata al contribuente entro il 31 Dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, senza l'osservanza del preventivo contraddittorio di cui all'art. 6 comma 5° della L. 212/2000, trovando tale ultima norma applicazione solo a partire dall'anno 2000.

ACCERTAMENTO ANALITICO

Sentenza N. 158 del 04/02/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez.28
(Pres. Marletta – Rel. Petrantoni)

La sterile utilizzazione dei parametri segnalati senza il rigoroso raffronto di essi con i parametri di comparazione con la specificità aziendale che consenta di sostanziare con opportuna motivazione l'attendibilità della ricostruzione contabile produce un risultato accertativo di mera astrazione fondata su una serie di presunzioni derivate le une dalle altre. (Art. 3 - comma 181 - L. 28/12/1995 N. 549 e art. 39 - comma 1° lett. d - DPR 600/73).

Sentenza N. 77 del 23/06/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 30
(Pres. Zingale – Rel. Liguori)

In materia di studi di settore, nel relativo avviso

giurisprudenza tributaria

di accertamento, l'Ufficio ha l'obbligo di indicare nella motivazione le ragioni per le quali non ritiene di accogliere le giustificazioni del contribuente insistendo nella pretesa impositiva.

Sentenza N.210 del 18/08/2008

Comm. Trib. Prov. Enna – Sez. 1
(Pres. Raffiotta – Rel. Cacciato)

I ricavi o i compensi determinati in via presuntiva sulla base degli studi di settore (Art.62 bis e sexies D.L. 30/08/1993 n.331 conv. in L. 427/1993) e con più probabilità attribuibili al contribuente per accertare conseguentemente imposte dovute non integrano delle presunzioni assolute del reddito ma solo il reddito dallo stesso presumibilmente conseguito salvo prova contraria che il contribuente può fornire già all'Ufficio in sede di comparizione a cui quest'ultimo ha l'onere di invitare a tale scopo.

Sentenza N. 136 del 29/092008

Comm. Trib. Prov. Enna – Sez. 3
(Pres. Muscarà – Rel. Falzone)

L'acquisto di beni fatturati da altra ditta ad un prezzo inferiore a quello rilevato dalla Guardia di Finanza dai listini e tariffari di vendita non è fatto idoneo "sic et simpliciter a provare un maggior ricavo (n.d.r.: per la ditta acquirente) e non esonera l'Amministrazione dall'onere di fornire la prova del reddito percepito e non dichiarato dal contribuente". All'Agenzia delle Entrate, che si afferma "creditore del tributo richiesto, compete...l'onere della prova dei fatti costitutivi della sua pretesa" e cioè che il ricorrente ha acquistato beni rivenduti con un ricarico superiore a quello dichiarato dal contribuente (art. 55 DPR 633/72 e art. 39 DPR 600/73).

ACCERTAMENTO INDUTTIVO**Sentenza N. 126 del 22/01/2008**

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 24
(Pres. Battaglia – Rel. Adamo)

La sussistenza di operazioni inesistenti – risultante dalle dichiarazioni di soggetti, clienti e fornitori del contribuente sottoposto a controllo fiscale – o la sussistenza di operazioni di importo inferiore a quello annotato in contabilità, costituiscono

elementi, che considerati nel loro complesso, rivestono i caratteri di gravità, precisione e concordanza atti a configurare presunzioni semplici ai sensi dell'art. 39 del DPR 600/1973.

Sentenza N.78 del 28/01/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 30
(Pres. Pellegrini – Rel. Tumbiolo)

È illegittimo l'avviso di accertamento, i cui dati siano esclusivamente frutto dell'applicazione dei parametri previsti dall'art. 3 comma 184 della L.28/12/1995 N. 549, senza alcuna valutazione dell'effettiva situazione personale e professionale. I citati parametri, infatti, prevedono una media matematica, in violazione alle indicazioni ministeriali (Circolare n. 203 del 20/10/1999) che prevedono l'esame della particolare situazione del contribuente.

Sentenza N. 8 dell'11/02/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 30
(Pres. Zingale – Rel. Liguori)

È onere del contribuente, per contestare il risultato delle presunzioni, addurre prove contrarie o provare l'impossibilità di utilizzare le presunzioni in quella fattispecie o l'inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso le presunzioni con una chiara inversione dell'onere della prova.

Sentenza N. 87 del 17/03/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 30
(Pres. Pellegrino – Rel. Tumbiolo)

In materia di rettifica di reddito da lavoro autonomo, l'Ufficio può procedere alla rettifica dei ricavi dichiarati dal contribuente in una serie di ipotesi espressamente previste dalla legge o nel caso in cui l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate fosse desumibile sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi precise e concordanti.

Sentenza N. 64 del 05/05/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 28
(Pres. Marletta – Rel. Ragusa)

È corretta – perché fondata su presunzioni semplici – ma non è fondata su presunzioni semplici e aventi però i requisiti della gravità, precisione e

concordanza – l'accertamento di ricavi non dichiarati fondato sulla base del mancato ritrovamento, in giacenza, presso la ditta del contribuente di numerose casse funebri rispetto alle giacenze risultanti dai registri nonché sulle dichiarazioni rese da terzi da cui risulta un corrispettivo superiore a quello preso a base di calcolo per la determinazione del prezzo medio per ogni servizio funebre prestato (art. 39 comma 1° lett. d DPR 600/73 e 54 DPR n. 633/72).

Sentenza N. 58 del 12/05/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia - Sez. 30
(Pres. Zingale – Rel. Puccio)

Il contribuente, nel contestare l'assunto dell'Ufficio, ovvero il margine di scostamento del reddito dichiarato da quello determinato in base ai parametri, ha l'obbligo di chiarire le circostanze specifiche o quelle situazioni particolari che hanno perturbato il normale svolgimento della sua attività.

ACCERTAMENTO SINTETICO

Sentenza N. 15 del 19/03/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 19
(Pres. Di Vitale – Rel. Amenta)

I coefficienti presuntivi di reddito, in quanto indicatori parametrici, non pongono problemi di retroattività. Non è ammissibile la determinazione del reddito in maniera automatica in base ai coefficienti presuntivi, prescindendo dalla realtà specifica del soggetto sottoposto a verifica. Gli indici statistici non possono costituire elementi sufficienti a motivare l'accertamento tributario.

Sentenza N. 85 del 24/06/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez.30
(Pres. Zingale – Rel. Puccio)

Nell'ipotesi in cui un contribuente presenti una dichiarazione dei redditi con reddito zero ed a questa faccia seguito un'attività di verifica dell'Agenzia delle Entrate che accerti che lo stesso contribuente nel medesimo periodo ha provveduto ad acquistare dei beni immobili, pienamente si giustifica l'emissione di un avviso di accertamento. Ciò anche se il

contribuente successivamente dichiara che la compravendita di fatto simulava una donazione.

AVVISO DI ACCERTAMENTO E TERMINI

Sentenza N. 41 del 10/04/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez.28
(Pres. Marletta – Rel.Fonti)

La consegna al contribuente, al momento della sottoscrizione, del verbale ispettivo deve essere seguito dalla notifica dell'avviso di accertamento e liquidazione per cui, in mancanza di detto adempimento, l'iscrizione nei ruoli resi esecutivi non può non comportare la nullità della cartella (Artt.li 17 DPR n. 602/73 e 43 DPR n. 600/73 e, da ultimo, L. 156/2005).

NOTIFICAZIONI

Sentenza N. 70 del 20/05/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 28
(Pres. Alesso – Rel. Fonti)

È illegittimo il comportamento dell'Amministrazione Finanziaria che, in mancanza di comprovate ragioni d'urgenza, effettua, in violazione della disposizione di cui all'art. 12 L. 27/07/2000 N. 212 (Statuto del contribuente), la notifica dell'avviso di accertamento prima che siano trascorsi sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle relative operazioni.

Sentenza N. 210 del 18/08/2008

Comm. Trib. Prov. Enna – Sez.1
(Pres. Raffiotta – Rel. Cacciato)

La relata di notifica dell'avviso di accertamento apposta nel frontespizio dell'atto e in calce allo stesso (come disposto dall'art.148 c.p.c.) non ne inficia la validità ma ne costituisce solo una semplice irregolarità sanabile quasi sempre con l'impugnazione dell'atto che, come nel caso, con il ricorso con cui sono stati denunciati tutti i presunti vizi dell'atto (nel caso: mancava il nominativo del notificante, l'attestazione dei relativi requisiti e della qualifica, la sua appartenenza ad un ufficio nonché la sottoscrizione). Il ricorrente ha dimostrato di avere ricevuto l'atto per

intero, cioè completo di tutte le pagine di cui è composto e non solo di quelle relative al frontespizio o alla sola pagina contenente la relata.

**VIOLAZIONI E
SANZIONI AMMINISTRATIVE**

Sentenza N. 191 del 07/07/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez.28
(Pres.Marletta – Rel. Ragusa)

Con la sentenza n. 144/05 la Corte Costituzionale ha solo eliminato la presunzione assoluta di decorrenza dell'assunzione dei lavoratori assunti senza le prescritte regole a partire dalla data del 1° Gennaio in cui l'infrazione è stata accertata trasformandola in presunzione semplice superabile, da parte del contribuente, con idonea prova documentale di data certa della più recente assunzione da cui poter far decorrere il calcolo della sanzione irrogabile.

Sentenza N. 194 del 07/07/2008

Sez. 28 – Comm. Trib. Reg. della Sicilia
(Pres. Marletta – Rel. Ragusa)

Avendo l'ispettore del lavoro comunicato l'esistenza di un rapporto di lavoro non sulla base della constatata presenza del lavoratore nei locali del contribuente e dell'omessa relativa annotazione nelle scritture e documentazioni obbligatorie ma sulle meramente labiali affermazioni del presunto lavoratore, non può che constatarsi l'incertezza della sussistenza del detto rapporto di lavoro e va pertanto accolto il ricorso del contribuente avverso l'emissione dell'avviso di irrogazione di sanzioni.

**RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE
RUOLI: FORMAZIONE**

Sentenza N. 515 dell'11/06/2008

Comm. Trib. Prov. Palermo – Sez. 4
(Pres. Grillo – Rel. Cusimano)

– Intitolazione:
Irpéf – Riscossione coattiva – Iscrizione a ruolo

– Legittimità – Presupposto – Atto impositivo – Notifica – DPR 602/1973 art. 14 lett. b –
– Massima:

È illegittima l'iscrizione a ruolo del tributo in assenza di preventiva notifica dell'avviso di accertamento. La mancanza dell'atto accertativo non può che travolgere la legittimità dell'iscrizione a ruolo e rendere nulli tutti gli atti successivi finalizzati alla riscossione coattiva.

**RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE
RUOLI: PAGAMENTO**

Sentenza N. 25 del 02/04/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 2
(Pres. Russo – Rel. Russo)

In aderenza al principio giurisprudenziale della Corte di Cassazione (S.U. N.16412/2007), a norma dell'art.40 del DPR 43/1988 e dell'art.39 del DLG 112/1999, il Concessionario nelle liti promosse contro di lui, che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'Ente creditore interessato ed, in mancanza, risponde delle conseguenze della lite. Il Giudice non è tenuto a disporre d'Ufficio l'integrazione del contraddittorio in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario.

Sentenza N. 62 del 10/04/2008

Comm. Trib. Prov. Enna – Sez. 2
(Pres. Gagliano – Rel. Lo Grasso)

La quantificazione degli interessi di mora sono inoppugnabili se risultano calcolati nel rispetto dei criteri e principi predeterminati dettati dal D.M. 28/07/2000 pubblicati sulla G.U. N.188 del 22 Agosto 2000.

Sentenza N. 41 del 23/05/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 19
(Pres. Di Vitale – Rel. Lioni)

In base alla normativa vigente, è il

Concessionario della Riscossione il soggetto tenuto a portare a conoscenza del contribuente il carico d'imposta dovuto dallo stesso e non l'Ufficio fiscale il cui compito si è esaurito con la trasmissione del ruolo al Concessionario. La procedura di riscossione presuppone la preventiva notifica, al contribuente debitore, della cartella di pagamento, avente i requisiti di cui all'art. 25 del DPR 602/73, al fine di porlo in grado di valutare compiutamente i dati concernenti la imposizione e di valutare l'opportunità di proporre eventuale ricorso in sede contenziosa.

RIMBORSI E SGRAVI

Sentenza N. 145 del 6/10/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 28
(Pres. Marletta – Rel. Mineo)

Il termine finale della decorrenza degli interessi sulla somma da rimborsare al contribuente, ex art. 44 del DPR N. 602/73, va individuato nella data in cui è emesso il relativo mandato di pagamento trasmesso alla Tesoreria. Non comporta pertanto obblighi per l'Amministrazione dello Stato, ma solo per il Tesoriere l'eventuale ritardo di esecuzione del mandato.

Sentenza N. 164 del 18/12/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 2
(Pres. Farsaci – Rel. Micali)

È inammissibile l'istanza di rimborso proposta oltre il termine di decadenza previsto dall'art. 38 DPR N. 602/73. Non è altresì applicabile alla fattispecie la richiesta valutazione monetaria trattandosi non di un credito di lavoro ma di rimborso di ritenute fiscali.

RISCOSSIONE COATTIVA

Sentenza N. 162 del 18/07/2008

Comm. Trib. Prov. Enna – Sez. 1
(Pres. Raffiotta – Rel. Vinci)

È prescritta, ai sensi dell'art. 50 – comma 2° -

DPR 602/73, la previa notifica dell'avviso di intenzione perché sia valida l'avvenuta iscrizione ipotecaria sui beni immobili intestati al Legale Rappresentante della società contribuente solo se il Concessionario procede ad espropriazione forzata e non al momento dell'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del DPR 602/73 che costituisce soltanto una tipica forma di garanzia del credito configurabile come mero provvedimento di carattere cautelare e non vera e propria espropriazione forzata.

IMPOSTA COMUNALE SULL'INCREMENTO DI VALORE DEGLI IMMOBILI – INVIM –

AMBITO DI APPLICAZIONE E PRESUPPOSTI

Sentenza n. 189 del 07/07/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 28
(Pres. Marletta – Rel. Ragusa)

Se alla data del trasferimento di un terreno non esisteva alcun piano di lottizzazione convenzionata l'Ufficio deve determinare il valore della superficie edificabile tenendo conto della misura dichiarata nell'atto come destinata alla realizzazione delle opere di urbanizzazione (Artt. 1 e ss. DPR 26/10/1972 n. 643).

IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITÀ – ESENZIONI –

Sentenza N. 4 dell'11/02/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 30
(Pres. Zingale – Rel. Liguori)

L'art. 17 del DLG 507/93 statuisce l'esenzione dal pagamento delle imposte per le insegne di esercizio di superficie complessiva fino a mq. 5. È facoltà dei Comuni, inoltre, prevedere l'esenzione per superfici maggiori.

**TASSA OCCUPAZIONE SPAZI – TOSAP –
AMBITO DI APPLICAZIONE
E PRESUPPOSTI**

Sentenza N. 65 del 10/06/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 30
(Pres. Zingale – Rel. Liguori)

È assoggettabile alla Tosap l'area che, pur ricadendo all'interno di un lotto di proprietà privata, tuttavia risulti asservita ad uso pubblico: configurandosi tale fattispecie come occupazione di spazio e area pubblica che costituisce oggetto della Tosap.

**DETERMINAZIONE DELLA TASSA
E TARIFFE**

Sentenza N. 73 del 10/02/2008

Comm. Trib. Prov. di Enna – Sez. 3
(Pres. Costa – Rel. Pappalardo)

La determinazione da parte dell'Ente Provincia della tassa dovuta dall'Enel per delle occupazioni per installazione dei cavi, conduttori e quant'altro necessario sulla base di una lunghezza di strada ritenuta fittizia ed irreali (l'avviso di accertamento notificato fa riferimento non a singole occupazioni effettive espresse in metri lineari per ogni singola concessione ma solo ad un elenco di concessioni rilasciate con l'indicazione per ognuna di esse, di una "progressiva" chilometrica all'interno della quale ricade la concessione rilasciata e della base imponibile determinata "tout court" con l'arrotondamento a 1 km o multiplo di esso) in realtà è avvenuta con l'arrotondamento dell'insieme delle occupazioni ricadenti nel medesimo km lineare e non arrotondando al km lineare superiore ciascuna singola occupazione di strada nel rispetto quindi di quanto stabilito dalla circolare n. 13 del 25/03/94 del Dipartimento Entrate del Ministero delle Finanze e dall'art. 47 del DLG 507/93.

Sentenza N. 44 del 10/04/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez.28
(Pres. Marletta – Rel. Mineo)

Se l'Ente locale non ha esercitato la facoltà di

istituire con regolamento – ai sensi dell'art.63 comma 2° lett. f del DLG 446/1997 – il canone per l'occupazione permanente o temporanea di suolo pubblico relativa a passi carrabili determinato in base a tariffa forfetizzata in sostituzione della relativa tassa, l'unica disciplina giuridica applicabile è quella prevista dagli artt. 44, 46 e 47 DLG 507/93 per "l'esercizio e la manutenzione di reti" nell'erogazione del Pubblico Servizio.

**TASSA PER LO SMALTIMENTO DEI
RIFIUTI SOLIDI URBANI – TARSU –**

**DETERMINAZIONE DELLA TASSA
E TARIFFE**

Sentenza N. 39 del 28/04/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 30
(Pres. Zingale – Rel. Liguori)

La deliberazione con la quale l'Amministrazione di un Comune modifica le quote TARSU deve indicare i criteri in base ai quali determina le tariffe. La discrezionalità tecnico-amministrativa impone infatti che la differenziazione fra gruppi (abitazioni, residenze, alberghi ecc.) venga effettuata con esplicita motivazione che faccia riferimento alle specifiche caratteristiche. Ne consegue la illegittimità derivata della tariffa per illegittimità della delibera.

**IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI
– ICI –**

SOGGETTI PASSIVI

Sentenza N. 19 del 14/02/2008

Comm. Trib. Reg. della Sicilia – Sez. 2
(Pres. Farsaci – Rel. Puglisi)

Il godimento di fatto del bene a titolo diverso da quello riveniente dal diritto di proprietà non costituisce il presupposto per la soggettività passiva ai fini Ici.

Gli investimenti per l'innovazione delle imprese: il bando del PON Ricerca e Competitività 2007 – 2013 obiettivo operativo 4.2.1.

di Salvatore Amore

È stato pubblicato sulla GURI del 9/09/2010 il bando del Programma Operativo Nazionale (PON) FESR Ricerca e Competitività 2007 – 2013 obiettivo operativo 4.2.1., che finanzia programmi di investimento finalizzati al perseguimento di specifici obiettivi di innovazione, miglioramento com-

petitivo e tutela ambientale per le imprese.

BENEFICIARI E PROGRAMMI AGEVOLABILI

Sono ammissibili le imprese che, regolarmente costituite ed iscritte nel Registro delle Imprese, rientrano nei settori ed intendono investire nei programmi qui di seguito indicati:

SETTORI

- a) attività del settore alimentare, di cui alla classificazione delle attività economiche ATECO 2007, limitatamente a quelle riguardanti la produzione di prodotti da forno, prodotti surgelati, gelati e dolci, piatti pronti, paste alimentari, bevande analcoliche (ad esclusione di acque minerali), omogeneizzati e prodotti dietetici, alimenti per animali;
- b) attività di fabbricazione di apparecchiature elettriche ed apparecchiature per uso domestico non elettriche, di cui alla classificazione delle attività economiche ATECO 2007, limitatamente a:
 - Fabbricazione di motori, generatori e trasformatori elettrici e di apparecchiature per la distribuzione e il controllo dell'elettricità;
 - Fabbricazione di batterie di pile ed accumulatori elettrici;
 - Fabbricazione di cablaggi e apparecchiature di cablaggio;
 - Fabbricazione di apparecchiature per illuminazione;
 - Fabbricazione di apparecchi per uso domestico;

PROGRAMMI

- a) con riferimento alle attività di cui alla lettera a) del comma 1, l'industrializzazione di innovazioni di prodotto, l'installazione di sistemi di controllo/tracciabilità, il miglioramento dei sistemi di confezionamento/imballaggio e dei sistemi di distribuzione (logistica, trasporto, catena del freddo);
- b) con riferimento alle attività di cui alla lettera b) del comma 1, l'industrializzazione di innovazioni di prodotto finalizzate alla riduzione degli impatti ambientali e/o l'applicazione di innovazioni di processo;
- c) con riferimento alle attività di cui alla lettera c) del comma 1, l'industrializzazione di innovazioni di prodotto e/o l'applicazione di innovazioni di processo.

SPESE AMMISSIBILI

- a) suolo aziendale e sue sistemazioni; le spese relative all'acquisto del suolo aziendale sono ammesse nel limite del 10% dell'investimento complessivo ammissibile del programma;
- b) opere murarie e assimilate e infrastrutture specifiche aziendali; tali spese sono ammissibili nella misura massima del 30% dell'importo complessivo degli investimenti ammissibili per ciascun programma d'investimento. A tale riguardo, la superficie destinata ad uffici può essere ritenuta ammissibile nella misura di 25 mq per addetto;
- c) macchinari, impianti ed attrezzature varie nuovi di fabbrica, ivi compresi quelli necessari all'attività gestionale dell'impresa, ed esclusi quelli relativi all'attività di rappresentanza; mezzi mobili, esclusi i mezzi di trasporto targati, identificabili singolarmente ed a servizio esclusivo dell'unità produttiva oggetto delle agevolazioni;
- d) programmi informatici commisurati alle esigenze produttive e

finanza agevolata

- Fabbricazione di altre apparecchiature elettriche;
- c) Attività di produzione di biotecnologie limitatamente a:
 - Processi biomedici e farmaceutici come l'individuazione di organismi in grado di sintetizzare farmaci o antibiotici o sviluppo di tecnologie di ingegneria genetica per la cura di patologie;
 - Processi biotecnologici di interesse industriale come la costituzione di microrganismi in grado di produrre sostanze chimiche;
 - Processi agricoli come la modificazione di organismi per renderli in grado di crescere in determinate condizioni ambientali o nutrizionali a minore impatto ambientale rispetto ai processi agricoli classici;
 - Bioinformatica.

In conformità ai divieti e alle limitazioni derivanti da disposizioni comunitarie, non sono ammissibili alle agevolazioni i programmi d'investimento riguardanti le attività economiche relative ai settori della Siderurgia, della Cantieristica navale, dell'Industria carboniera e delle Fibre sintetiche. Non sono ammissibili alle agevolazioni i programmi riguardanti il settore della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli.

gestionali dell'impresa, brevetti, licenze, know-how e conoscenze tecniche non brevettate concernenti nuove tecnologie di prodotti e processi produttivi, per la parte in cui sono utilizzati per l'attività svolta nell'unità produttiva interessata dal programma; per le grandi imprese, tali spese sono ammissibili solo fino al 50% dell'investimento complessivo ammissibile.

Sono inoltre ammissibili, per le sole PMI, le spese relative a consulenze connesse al programma d'investimento, ai sensi dell'articolo 26 del GBER. Tali spese sono ammissibili solo fino al 3% dell'importo complessivo ammissibile per ciascun programma d'investimento.

DOTAZIONE E MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

Le risorse complessivamente disponibili sono pari a € 100.000.000,00 (centomilioni/00 di Euro). Sono ammessi alle agevolazioni i programmi il cui importo complessivo delle spese ammissibili non sia inferiore a € 1.500.000,00 (unmilione/cinquecentomila/00 euro) e non sia superiore a € 25.000.000,00 (venticinquemilioni/00 di euro).

Le agevolazioni sono concesse nella forma di finanziamento agevolato e di contributo in conto impianti secondo la seguente tabella:

PICCOLE IMPRESE		MEDIE IMPRESE		GRANDI IMPRESE	
Intensità d'aiuto (ESL)	Finanz. Agevolato	Intensità d'aiuto (ESL)	Finanz. Agevolato	Intensità d'aiuto (ESL)	Finanz. Agevolato
50%	25%	40%	35%	30%	45%

TEMPI E MODALITÀ DI RICHIESTA DELLE AGEVOLAZIONI

La domanda di agevolazione può essere presentata a partire dal novantesimo giorno successivo alla pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e sino al duecentodecimo giorno dalla medesima data.

L'esame delle domande avverrà secondo la procedura valutativa c.d. "a sportello" prevista dall'art. 5 del d.lgs. 31 marzo 1998, n. 123 e rispetterà l'ordine cronologico di presentazione delle istanze."

Per maggiori informazioni si rinvia alla GURI del 9/09/2010 oppure al sito www.sviluppoeconomico.gov.it

Ordinanza del Giudice Monocratico di Gela

L'omesso versamento iva penalmente rilevante: problematiche relative all'anno 2005

Ordinanza del 04.05.2010 emessa dal giudice monocratico del Tribunale di Gela dott. Roberto Pecile nel proc. pen. 502/09 R.G. Trib. Gela – Sezione Penale

Il Giudice, dott. Roberto Pecile, ha pronunciato la seguente ordinanza nel procedimento penale contro ..., nato a Gela, il...:

“Imputato del delitto p. e p. dall'art.10 ter D.L.vo 74/00 poiché, in qualità di legale rappresentante della “... SRL” ometteva di versare l'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA) dovuta in base alla dichiarazione dei redditi annuali 2005, per un ammontare complessivo pari ad € 112.552,00, ben superiore dunque alla soglia di tolleranza stabilita dalla legge in € cinquantamila.

In Gela il 27.12.2006 (termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di acconto successivo).

All'udienza di data 19 febbraio 2010 il difensore di fiducia dell'odierno imputato sollevava questione di legittimità costituzionale dell'art.10 ter d.lgs 74/2000 per violazione degli artt.3,25 comma 2 e 27, commi 1 e 3 Costituzione, svolgendo i suoi rilievi in una memoria che veniva depositata e chiedendo che il Tribunale, valutata la rilevanza in concreto della questione e la sua non manifesta irrilevanza, rimettesse gli atti alla Corte Costituzionale.

In sintesi, rileva il difensore che un'interpretazione della disposizione oggetto di contestazione in linea con quella fornita dalla circolare della Agenzia delle Entrate n.28/E del 4 agosto 2006 (secondo cui *“il delitto si perfeziona alla data del 27 dicembre di ciascun anno per l'iva relativa all'anno precedente”* e pertanto *“si ritiene che la nuova previsione sanzionatoria troverà applicazione a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27 dicembre 2006 riguardanti l'IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2005”*) risulterebbe in contrasto con gli artt.25, comma 2, Cost. e con l'art.27, commi 1 e 3 Cost.

Infatti, secondo la citata interpretazione, verrebbe punita una condotta da una legge entrata in vigore successivamente alla sua realizzazione: il debito IVA sorgerebbe interamente nel periodo di

imposta 2005 ed il suo omesso versamento verrebbe sanzionato a partire dal 4 luglio 2006, tempo in cui sia la liquidazione periodica sia la liquidazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto sarebbero state giuridicamente acclamate.

Rileva il difensore che una siffatta interpretazione violerebbe il principio di colpevolezza, così come enunciato nella nota pronuncia n.364/1988 della Corte Costituzionale, posto che evidentemente, la punizione di una condotta commessa in un tempo in cui non era penalmente vietata non potrebbe tendere ad alcuna finalità rieducativa e si porrebbe in contrasto con il principio di garantire al cittadino *“la certezza di libere scelte d'azione”*.

L'art. 10 ter, inoltre, violerebbe anche la disposizione dell'art. 3 della Costituzione, in relazione all'irragionevolezza e disparità di trattamento rispetto alla disciplina di cui agli artt.2,3,4,5,10 e 11 del d.lgs 74/00, posto che, con l'introduzione della norma in questione, ora viene punito l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (se superiore alla soglia di punibilità), mentre l'omesso versamento delle imposte sul reddito, indicate in dichiarazione annuale, non è mai punito, a prescindere dal *quantum* non versato, traducendosi quindi l'effetto prodotto dall'introduzione della norma in una ingiustificata disparità di trattamento di situazioni tra loro omogenee.

Rileva infine il difensore che la violazione dell'art. 3 della Costituzione deriva anche da altra situazione di irragionevole disparità creatasi per effetto dell'entrata in vigore della norma in contestazione.

In particolare, rilevato che la condotta punita dall'art. 4 del D.lgs 74/00 è oggettivamente più grave di quella contemplata dall'art. 10 ter d.cit. (posto che nel primo caso viene punito chi presenta una dichiarazione infedele, comportamento da considerarsi maggiormente insidioso rispetto a quello preso in considerazione dalla norma in contestazione, tanto da essere punito con pena più severa), il legislatore ha tuttavia previsto una soglia di punibilità più bassa in relazione alla condotta più grave ed una soglia di punibilità

più alta in relazione alla condotta meno grave.

Riassunti in tali termini i rilievi della difesa, seguendo lo stesso ordine delle argomentazioni prospettate si deve osservare quanto segue.

Quanto al primo rilievo, al fine di esaminare nel dettaglio la rilevanza della questione proposta appare preliminarmente opportuno precisare che, nel caso di specie – in cui oggetto di contestazione è il mancato versamento IVA in relazione al periodo di imposta 2005 nei confronti del legale rappresentante di una s.r.l. – quanto rilevato dal difensore (*“al momento di entrata in vigore della legge sia la liquidazione periodica che la liquidazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto era già stata giuridicamente acclarata”*) appare meritevole di una precisazione.

In generale, senza entrare nel dettaglio di una normativa complessa e che solo incidentalmente rileva in relazione al rilievo prospettato, si deve osservare che l'IVA, secondo quanto disposto dal Decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999 n.542, viene versata mensilmente (o trimestralmente secondo lo schema indicato dall'art.7 decreto citato), ma, secondo quanto previsto dall'art. 6, *“la differenza tra l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale e l'ammontare delle somme già versate mensilmente ai sensi dell'art.1, del DPR 23.3.1998 n.100, è versata entro il 16 marzo di ciascun anno ovvero entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata annuale (...)”*; in base all'art. 2, DPR 22 luglio 1998 n. 322, la dichiarazione unificata annuale viene presentata tra il 1 maggio ed il 30 giugno di ciascun anno, mentre, in base all'art. 8 dello stesso DPR, la presentazione della dichiarazione relativa all'IVA in via telematica è presentata entro il mese di settembre *“da parte dei soggetti indicati nel comma 11 del medesimo articolo 3”*.

Quindi in realtà, nel caso di specie, richiamandosi ai rilievi svolti dalla difesa, solo la liquidazione periodica era stata *“giuridicamente acclarata”* prima dell'entrata in vigore della nuova norma, non anche la *“liquidazione annuale”*, il cui termine sarebbe comunque scaduto il 30 settembre 2006, e quindi successivamente al 6 luglio 2006. Fatta questa precisazione, come ben osservato dal difensore, appare necessario, tenuto conto dei rilievi proposti, verificare se la disposizione oggetto di contestazione sia passibile di una interpretazione *secundum constitutionem*, eventualità che renderebbe,

per l'appunto, inutile e quindi non ammissibile la questione di illegittimità proposta.

Tale analisi, secondo la valutazione di questo Tribunale, prima ancora di verificare se l'interpretazione proposta dalla difesa (secondo cui la norma non potrebbe che trovare applicazione con riferimento al periodo di imposta successivo al 2006) impone preliminarmente di analizzare nel dettaglio l'elemento oggettivo della fattispecie di cui all'art. 10 ter d.lgs 74/00, al fine di chiarire quale sia esattamente la condotta punita dal legislatore, dall'altro di verificare la natura del reato introdotto dal legislatore, accertamenti che appaiono prodromici all'analisi di qualsiasi altra questione, posto che la compatibilità della norma in relazione alla carta costituzionale deve essere verificata *in primis* proprio alla luce di tali approfondimenti; a titolo esemplificativo, se dovesse optarsi per la natura permanente del reato stesso difficilmente i rilievi di incostituzionalità sollevati in relazione all'art. 25, comma 2, Costituzione potrebbero risultare non manifestamente infondati.

Ebbene, iniziando dal primo profilo, si deve osservare che la norma punisce *“chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale”*; secondo l'interpretazione della locuzione *“dovuta in base alla dichiarazione annuale”* maggiormente compatibile con lo schema di funzionamento del versamento dell'IVA di cui al già citato art.6 del DPR 542/1999, si deve ritenere fondatamente che la stessa faccia riferimento a tutta l'imposta globalmente dovuta per l'anno di riferimento, ed il cui versamento viene scagionato mensilmente durante l'anno medesimo, oltre al conguaglio/saldo finale, e non anche alla sola imposta dovuta a conguaglio e a saldo, così come evidenziata nella dichiarazione annuale (l'accoglimento di quest'ultima interpretazione avrebbe reso automaticamente la norma compatibile con l'art. 25, comma 2, Cost., a prescindere da una disamina sulla natura del reato, poiché la condotta punita sarebbe stata posta in essere successivamente alla entrata in vigore della nuova norma).

Tale lettura della norma impone quindi di procedere ad alcuni approfondimenti relativi alla natura del reato, che, sebbene non siano stati direttamente richiamati dal difensore che ha sollevato la questione di legittimità, come già si è avuto modo di osservare, appaiono determinanti in relazione al rilievo in esame.

Secondo alcuni commentatori, il mancato pagamento dell'Iva potrebbe essere concepito come mero presupposto del reato, di talchè l'elemento

oggettivo risulterebbe essere costituito esclusivamente da un comportamento (omissivo) successivo all'entrata in vigore della norma penale; la lettura della norma in tale senso la renderebbe esente da censure ai sensi dell'art. 25, comma 2, Costituzione e risulterebbe compatibile ad alcune prese di posizione della Suprema Corte in relazione ad analoghe fattispecie (si fa riferimento alle norme valutarie che incriminavano il fatto di non far rientrare entro un determinato termine i capitali costituiti all'estero, ipotesi in cui si è ritenuto la pregressa costituzione di attività all'estero mero presupposto del reato, che si realizzava per effetto della mancata osservanza del nuovo obbligo imposto dalla legge di denunciare l'esistenza illegittima di capitali dall'estero; Cass. Pen., Sez. III 30 giugno 1984).

Tale tesi tuttavia non appare convincente, notando semplicemente che ciò che si vorrebbe qualificare come mero presupposto (il mancato pagamento dell'Iva) integra già la violazione di un sicuro obbligo normativamente previsto.

Appare maggiormente compatibile con la struttura della norma ed in particolare con il meccanismo "progressivo" in cui è strutturato il versamento dell'imposta indiretta, ritenere che il mancato versamento dell'Iva sia solo il momento iniziale di una fattispecie di reato avente natura permanente, con una struttura che rimane "aperta" sino al momento del pagamento dell'imposta.

Come noto, in generale, sono reati permanenti quelli per la cui esistenza la legge richiede che l'offesa al bene giuridico si protragga nel tempo per effetto della condotta volontaria del soggetto: da un lato quindi si richiede che l'offesa derivante dalla condotta del reato abbia un carattere continuativo, dall'altra che il protrarsi dell'offesa sia dovuto ad una persistente condotta volontaria del soggetto, per cui egli è in grado di porre fine a tale situazione offensiva.

Il reato permanente si perfeziona non nel momento in cui si instaura la situazione offensiva, ma nel momento in cui si realizza il *minimum* di mantenimento di essa, necessario per la sussistenza di tale reato; si consuma nel momento in cui cessa la condotta volontaria del mantenimento, che può essere protratta ben oltre il minimo necessario.

Intesa in tal modo la natura del reato in contestazione, si deve ritenere che il legislatore sia intervenuto quando il comportamento stesso non poteva definirsi compiuto e perfezionato, ma era ancora in evoluzione, con piena legittimità dell'attribuzione ad esso di un disvalore penale accompagnato dalla pre-

visione di un termine successivo alla entrata in vigore della legge per porre rimedio all'omissione dei versamenti IVA del 2005.

Quanto ai rapporti in generale tra i reati permanenti ed il principio di irretroattività della norma penale, si deve ricordare che secondo l'orientamento che la Suprema Corte ha avuto modo di ribadire in molteplici occasioni, il principio di cui all'art.2 c.p. non è applicabile ai reati permanenti iniziati prima della entrata in vigore della nuova norma, se la permanenza si è protratta anche successivamente a tale momento (si veda, a mero titolo esemplificativo, la giurisprudenza della Suprema Corte in relazione all'art.12 quinquies comma 1 DL 8.6.92 n.306 (*"la condotta materiale che consiste nella fittizia attribuzione ad altri della titolarità o disponibilità di n bene per eludere le disposizioni di legge, e l'evento giuridico, che coincide con la lesione o la messa in pericolo dell'interesse della Amministrazione Finanziaria a individuare i responsabili effettivi del contrabbando, si protraggono nel tempo per effetto della volontà dei soggetti agenti. Ne consegue che la norma incriminatrice dell'art.12 quinquies comma prima si applica anche ai trasferimenti fraudolenti di beni che, pur essendo iniziati prima, sono tuttavia proseguiti anche dopo l'entrata in vigore del D.L. 306/1992"*)).

Nel caso di specie, non solo non appaiono esistenti elementi ostativi alla configurazione del reato in termini di reato permanente, ma, come si è avuto modo di osservare, tale qualificazione appare perfettamente compatibile con la particolare struttura in cui si snodano i vari passaggi relativi al versamento dell'Iva, e, conseguentemente, alla condotta relativa al mancato versamento dell'imposta; intesa in tali termini, con riferimento al mancato versamento dell'Iva in relazione al periodo di imposta 2005, stando alla contestazione di cui alla rubrica, solo una parte della condotta del reato permanente era iniziata prima della entrata in vigore della norma, mentre altra (maggiormente rilevante) parte della condotta (il pagamento del conguaglio/saldo) era successiva alla entrata in vigore della legge, che peraltro aveva introdotto un nuovo ulteriore e successivo termine di consumazione del reato, consentendo ai trasgressori di adeguarsi alla nuova disciplina entro un termine che appare ragionevole.

Interpretata in tal senso la norma in contestazione, i profili di legittimità costituzionale sollevati in relazione agli artt. 25, comma 2 e 27 della Costituzione appaiono manifestamente irrilevanti.

Quanto al profilo legato all'ingiustificata disparità di trattamento che la norma avrebbe provocato in relazione a situazioni simili (omesso versamento della imposta sul

reddito), si deve in generale solo osservare che, come anche recentemente ribadito dalla Corte Costituzionale, è possibile censurare la discrezionalità del legislatore in ordine alla scelta delle condotte punibili (e alla determinazione del trattamento sanzionatorio) soltanto nel caso in cui la stessa sia esercitata in modo manifestamente irragionevole, arbitraria o radicalmente ingiustificata (Corte Cost. 161/2009; n.22/2007; n.394/2005; 41/2009; 52/2008; e da ultimo 47/2010); nel caso di specie, si deve escludere che la previsione normativa avente ad oggetto la punizione del mancato versamento dell'IVA, a fronte della mancata previsione della punibilità dell'omesso versamento delle imposte sul reddito, violi in maniera manifesta il principio di ragionevolezza, tenuto conto della natura e struttura peculiare dell'Iva rispetto alle imposte dirette; in altri termini, tenuto conto dei parametri sui quali si attesta in maniera uniforme il sindacato della Corte Costituzionale, non pare possa definirsi manifestamente irragionevole l'intervento del legislatore volto a sanzionare una condotta che, tenuto conto della peculiarità della struttura dell'imposta sulla quale si innesta, appare sostanzialmente diversa da altre condotte (il mancato versamento delle imposte dirette) in relazione alle quali il legislatore ha ritenuto, allo stato, di non intervenire; parimenti, la scelta di ancorare la condotta in contestazione ad una soglia di punibilità più bassa rispetto a quella prevista dall'art. 4 del d.lgs 74/00 non appare "manifestamente irragionevole", non essendo, per le medesime ragioni, le due situazioni tra loro comparabili, apparendo poco convincente l'argomentazione secondo cui alla fattispecie più grave dovrebbe corrispondere la soglia di punibilità più bassa; si potrebbe a tale proposito obiettare che è proprio il superamento di una soglia di tolleranza più alta a rendere maggiormente grave la condotta, punita, anche in relazione a tale aspetto, con pena più severa.

Alla luce delle superiori considerazioni, la questione di legittimità proposta, nei vari profili sopra esaminati, appare manifestamente infondata.

Si rigetta pertanto la richiesta di trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale e si ordina procedersi oltre.

Gela, 4 maggio 2010

Commento

La sentenza in commento esamina il profilo sanzionatorio penale degli omessi versamenti relativi all'IVA di competenza dell'anno 2005, se superiori a 50.000 Euro, fattispecie divenuta rilevante a seguito della introduzione dell'articolo 10-ter nel contesto del Decreto Legislativo 74/2000. I commenti appresso riportati sono applicabili,

mutatis mutandis, anche alla fattispecie disciplinata dall'articolo 10-bis del citato decreto, riguardante gli omessi versamenti delle ritenute nella qualità di sostituto di imposta.

Tralascio in questa sede ogni commento relativo alla costituzionalità di una norma che ha introdotto una ingiustificabile discriminazione tra imposte. Accenno soltanto che la sopravvenuta rilevanza penale della omissione di versamenti di imposte configge con le norme del Codice Civile in tema di privilegi, per cui il pagamento di debiti tributari, magari posto in essere per evitare di commettere il reato sanzionato dai citati articoli 10-bis e 10-ter del Decreto Legislativo 74/2000, potrebbe integrare, in caso di fallimento del debitore, il reato di bancarotta preferenziale per violazione del 3° comma dell'art. 216 del R. D. n. 267/42.

La normativa in materia di IVA prevede che la liquidazione del saldo, debitore o creditore, debba essere effettuata su base mensile o su base trimestrale, in funzione alla entità del volume di affari del contribuente, salva la possibilità di avvalersi della opzione della liquidazione su base mensile. L'IVA eventualmente non pagata in sede mensile o trimestrale, se non ravveduta entro i 30 giorni successivi alla scadenza del termine ai sensi e per gli effetti dell'articolo 13, primo comma, lettera a) del decreto legislativo 472/1997, può essere versata, con l'applicazione delle sanzioni ridotte previste dall'articolo 13, primo comma, lettera b) del decreto legislativo 472/1997, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale è commessa la violazione. Oltre i predetti termini, le sanzioni sono dovute nella misura ordinaria, salva la possibilità offerta dall'articolo 2 del Decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 462, che condiziona la iscrizione a ruolo dei tributi che risultano dovuti a seguito della liquidazione ex articolo 36-bis del DPR 600/193 e 54-bis del DPR 633/1972 alla preventiva comunicazione che deve consentire al contribuente che estingue il debito entro 30 giorni dalla comunicazione la possibilità di pagare la sanzione ridotta ad un terzo.

L'articolo all'articolo 35, comma 7, del D.L. l. DI 223/2006, convertito nella legge n. 248/2006, ha completato l'integrazione delle norme penal-tributarie contro i comportamenti fraudolenti inserendo l'articolo 10-ter nel Dlgs 10/3/2000, n. 74, aggiungendo al novero dei reati con rilevanza penale anche l'omesso versamento dell'Iva dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale se di importo superiore a 50.000 Euro e se non corrisposto entro il termine per

il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (attualmente il 27 dicembre dell'anno successivo a quello di riferimento). La norma è entrata in vigore il 4 luglio 2006.

La sentenza qui annotata affronta la questione relativa alla omissione del pagamento del debito relativo all'IVA di competenza dell'anno 2005, il cui termine per la "regolarizzazione" scadeva il 27 dicembre 2006, e perviene alla conclusione secondo cui il reato, accertata la sua natura "permanente", "si perfeziona non nel momento in cui si instaura la situazione offensiva, ma nel momento in cui si realizza il minimum di mantenimento di essa, necessario per la sussistenza di tale reato; si consuma nel momento in cui cessa la condotta volontaria del mantenimento, che può essere protratta ben oltre il minimo necessariointesa in tali termini, con riferimento al mancato versamento dell'Iva in relazione al periodo di imposta 2005, stando alla contestazione di cui alla rubrica, solo una parte della condotta del reato permanente era iniziata prima della entrata in vigore della norma, mentre altra (maggiormente rilevante) parte della condotta (il pagamento del conguaglio/saldo) era successiva alla entrata in vigore della legge, che peraltro aveva introdotto un nuovo ulteriore e successivo termine di consumazione del reato, consentendo ai trasgressori di adeguarsi alla nuova disciplina entro un termine che appare ragionevole".

L'impostazione della sentenza appare sostanzialmente condivisibile per quanto attiene la norma "a regime", intendendo per tale il periodo in cui il termine per i versamenti ordinari, mensili o trimestrali, scadevano successivamente alla sua entrata in vigore. Altrettanto non può dirsi per il periodo precedente.

Decisivo appare l'elemento psicologico del reato, ricavabile dal contesto normativo che vigeva nel momento in cui il contribuente ha assunto la condotta che è stata poi ritenuta passibile di sanzione penale (cioè, la omissione del versamento entro il 27 dicembre 2006).

Sino al 4 luglio 2006 il contribuente che non era nelle condizioni di effettuare il pagamento dell'IVA dovuta alle scadenze periodiche si trovava di fronte alle seguenti possibilità alternative:

- rinviare il pagamento di 30 giorni usufruendo del c.d. "ravvedimento breve" previsto dall'articolo 13, primo comma, lettera a) del Decreto Legislativo 472/1997;
- rinviare il pagamento al 30 settembre dell'anno successivo, usufruendo del c.d. "ravvedimento lungo" previsto dall'articolo 13, primo comma, lettera b) del Decreto Legislativo 472/1997;

- non usufruire del c.d. ravvedimento ed aspettare
 - il preavviso di irregolarità per pagare entro 30 giorni il tributo, gli interessi e la sanzione ridotta ad un terzo ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Decreto Legislativo 462/1997;
 - la iscrizione a ruolo, e pagare tributo, sanzioni ed interessi dopo la notifica della cartella di pagamento, e, ricorrendone i presupposti, ottenere la rateazione a norma dell'articolo 19 del DPR 602/1973.

Nessuna delle predette ipotesi comportava sanzioni di natura penale. L'unica sanzione applicata sarebbe stata di natura amministrativa e gradatamente più alta (dal 2,5% sino al 30%) in funzione della scelta operata.

Nel caso in esame, la introduzione della soglia di rilevanza penale dell'omesso versamento è intervenuta nel momento in cui le scelte del contribuente erano già state adottate in maniera probabilmente irrevocabile, ed in un contesto normativo diverso e che, comunque, non prevedeva conseguenze di natura penale.

Per rendere meglio il concetto, si ipotizzi che il contribuente, debitore di 100 mila euro alla data del 31 dicembre 2005, si sia trovato di fronte la opportunità di effettuare un investimento aziendale di pari importo. Il ventaglio di possibilità sopra illustrate avrebbe benissimo potuto indurlo ad optare per la realizzazione dell'investimento aziendale, rinviando il pagamento dell'IVA, certo di non incorrere in alcuna sanzione penale. L'essere costretto al pagamento per effetto della sopravvenuta norma penale è circostanza di fronte alla quale il contribuente potrebbe trovarsi impreparato, e non per negligenza, ma solo per aver fatto una legittima e diversa pianificazione dei pagamenti a suo carico, probabilmente irreversibile.

I principi sopra enunciati sono riferibili sia all'anno 2005, sia all'anno 2006 (sino al 4 luglio). In particolare, per l'anno 2006 il reato dovrebbe considerarsi esistente a condizione che

- il debito annuale sia superiore a 50.000 euro
- il debito sorto nel periodo successivo al 4 luglio 2006 sia superiore a 50.000 Euro.

Le riflessioni sopra esposte non possono non avere ripercussione sull'elemento psicologico (quindi, costitutivo) del reato. Una interpretazione che non tenesse conto di ciò violerebbe – tra l'altro - il principio dell'affidamento e della tutela della buona fede di cui lo Statuto dei diritti del contribuente è portatore come espressione dei principi Costituzionali.

Salvatore De Benedictis

- € 0 spese mensili
- € carnet assegni compreso
- € addebito utenze rid incluso
- € home banking gratuito
- € 75 operazioni trimestrali allo sportello
- € prestiti e finanziamenti veloci

**NASCE il nuovo conto corrente
dedicato ai PROFESSIONISTI
a SPESE 0**

per scoprire gli ulteriori vantaggi ed avere maggiori informazioni rivolgiti ai nostri consulenti dedicati



BANCA di SIRACUSA



V.le Teracati, 172 Siracusa Tel. 0931 415113